Cadre conceptuel

Décret n° 96-2459 du 30 décembre 1996, portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité.

Le Président de la République,

Sur proposition du ministre des finances,

Vu la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises et notamment ses articles 5 et 6,

Vu le décret n° 75-846 du 3 décembre 1975, portant création du conseil supérieur de la comptabilité tel que modifié par le décret n° 91-1017 du 1er juillet 1991,

Vu l'avis du tribunal administratif,

Décrète :

Article premier - Est approuvé le cadre conceptuel de la comptabilité ci-annexé et prévu par la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996 susvisée.

Art. 2- L'expression "conseil supérieur de la comptabilité" prévue au décret susvisé est remplacée par l'expression "conseil national de la comptabilité".

Art. 3- Le ministre des finances est chargé de l'exécution du présent décret qui sera publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Tunis, le 30 décembre 1996.

Zine El Abidine Ben Ali

Cadre conceptuel

de la comptabilité financière

OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL

01. Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue la structure de référence théorique qui sert de support et de guide à l'élaboration des normes comptables. Le cadre conceptuel est un ensemble d'objectifs, de concepts fondamentaux et d'éléments qui entretiennent entre eux, des liens de cohérence et de complémentarité.

02. Il a pour objectifs d'aider à :

- l'élaboration de normes cohérentes pouvant faciliter la production de données et d'états financiers ;
- l'arbitrage en cas de divergences d'appréhension ou d'oppositions d'intérêts et la recherche de solutions appropriées ;
- l'interprétation des états financiers ;
- la résolution des questions comptables n'ayant pas été traitées par les normes.

03. Le cadre conceptuel permet essentiellement de :

- expliquer les situations comptables,
- standardiser les concepts comptables,
- comprendre la logique comptable dans le but de la diffuser.

Champ d'application du cadre conceptuel

04. Le cadre conceptuel de la comptabilité concerne l'élaboration d'états financiers à caractère général des entreprises économiques. Il peut également servir de référence aux autres institutions.

Structure du cadre conceptuel

05. Le cadre conceptuel est structuré selon la hiérarchie suivante :

- Au premier niveau, sont énoncés les utilisateurs, leurs besoins et les objectifs des états financiers.
- Au deuxième niveau, les concepts fondamentaux qui comprennent :
    - les caractéristiques qualitatives de l'information contenue dans les états financiers,
    - les hypothèses sous-jacentes et les conventions comptables,
    - la terminologie comptable et la prise en compte des éléments des états financiers.
- Au troisième niveau, les guides opérationnels qui traitent des procédés de mesure (attributs ou caractéristiques à mesurer, échelle ou unité de mesure).
- Au quatrième niveau, les mécanismes de communication de l'information qui dérivent des objectifs des états financiers.

LES UTILISATEURS DES ÉTATS FINANCIERS, LEURS BESOINS ET LES OBJECTIFS DE CES ÉTATS

06. Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs qui sont les utilisateurs internes et externes à l'entreprise.

Utilisateurs internes :

07. Ce sont les dirigeants, les organes d'administration et les différentes structures internes de l'entreprise.

Les dirigeants sont responsables de la préparation et de la présentation des états financiers. Ils sont naturellement intéressés par l'information contenue dans ces états.

Ils ont également besoin d'informations de gestion pour leur permettre d'assurer convenablement leur responsabilité de planification, de conduite et de contrôle des activités de l'entreprise. Dans la mesure où ce type d'informations répond à des besoins spécifiques des dirigeants, qui ont le moyen d'en déterminer la forme et le contenu, sa production et sa divulgation se situent en dehors de ce cadre conceptuel.

Bien que destinés, principalement, à fournir des informations qui répondent aux utilisateurs externes, les états financiers peuvent, dans une certaine mesure, se révéler utiles aux dirigeants et ce, notamment dans le cas des petites et moyennes entreprises qui ne disposent, souvent, que de moyens limités pour pouvoir produire des informations répondant à leurs besoins spécifiques de gestion.

Utilisateurs externes :

08. Ce sont principalement les fournisseurs de capitaux ainsi que l'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle, les autres partenaires de l'entreprise et les autres groupes d'intérêt.

Les fournisseurs de capitaux

09. Ce sont les investisseurs, les prêteurs et les subventionneurs.

Les investisseurs qui fournissent les capitaux à risque ainsi que les prêteurs sont concernés par le risque inhérent à leurs placements et crédits, alors que les subventionneurs sont intéressés de savoir si l'entreprise a atteint les objectifs qui lui ont été assignés justifiant ainsi, les ressources et autres avantages qu'ils ont mis à sa disposition.

En général, ces différents utilisateurs veulent savoir si l'entreprise est rentable, si elle génère des flux de trésorerie positifs, si ses actifs sont sauvegardés, si elle est en mesure de continuer son activité, dans le cadre qui est censé être le sien, et d'honorer ses engagements dans un avenir prévisible.

L'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle

10. Ce groupe inclut particulièrement les autorités fiscales, monétaires et financières ainsi que les organes chargés de la comptabilité et des statistiques nationales et tout autre organisme ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle.

Ils sont intéressés par la répartition des revenus et des ressources. Ils utilisent l'information financière pour réglementer les activités des entreprises, éclairer leur politique fiscale, sociale et économique. Ils utilisent aussi l'information comme base de calcul du revenu national et des statistiques similaires et pour évaluer la contribution de l'entreprise à la création d'emplois, à l'exportation, au revenu national ou encore pour le calcul des impôts et taxes. Ces organismes peuvent, à travers les états financiers, évaluer la portée de leur politique et éventuellement exiger la production d'informations supplémentaires spécifiques.

Les autres partenaires de l'entreprise

11. Ce sont les salariés et leurs syndicats, les fournisseurs et autres créanciers ainsi que les clients et autres bénéficiaires des biens et services produits par l'entreprise.

Ils sont intéressés notamment par la capacité de l'entreprise à générer des flux de trésorerie lui permettant d'honorer ses engagements et par sa capacité à continuer son activité.

Les autres groupes d'intérêt

12. Ce sont notamment les organismes professionnels et de défense d'intérêts, la presse spécialisée et les médias, les chercheurs, les divers organes et associations et le public en général.

Ces groupes veulent savoir si l'entreprise travaille pour l'intérêt des membres de la communauté qu'ils représentent ou dont ils défendent les intérêts. Ils sont notamment intéressés par les tendances et les évolutions récentes du développement de l'entreprise et des conséquences de ses activités sur le développement économique et social et sur l'environnement en général.

Besoins particuliers de certains utilisateurs

13. Certains utilisateurs des états financiers pourraient avoir des besoins particuliers et disposent généralement du pouvoir et des ressources nécessaires pour déterminer la nature des informations dont ils ont besoin. Cependant, la plupart des utilisateurs n'ont pas suffisamment de pouvoir et de moyens pour dicter la nature de l'information qui leur est communiquée et sont, par conséquent, contraints de s'appuyer sur les renseignements fournis dans les états financiers.

Importance des besoins des investisseurs et des bailleurs de fonds

14. L'analyse des préoccupations des différents utilisateurs montre que plusieurs besoins sont communs ou même, en étant différents, peuvent être satisfaits par les mêmes informations.

Les investisseurs et bailleurs de fonds font des investissements à risque dans l'entreprise et leurs besoins d'information sont naturellement plus larges. Normalement, l'élaboration d'états financiers répondant à leurs besoins peut également répondre aux besoins des autres utilisateurs. Ce sont les utilisateurs privilégiés des états financiers.

15. Pour satisfaire les besoins des utilisateurs, l'information contenue dans les états financiers doit permettre, dans un contexte de prise de décisions économiques (décisions relatives à l'investissement "achat, conservation ou vente de titres" ou au crédit) :

• l'appréciation des ressources économiques et les droits y afférents des performances et l'évaluation de la solvabilité et la liquidité de l'entreprise,

• l'appréciation de la manière avec laquelle les dirigeants se sont acquittés de leur mandat social.

L'information doit permettre aussi :

• de déterminer les bases d'imposition fiscale,

• d'aider à la préparation des statistiques nationales, des plans et budgets et de manière générale à la définition des politiques économiques,

• de justifier l'action et de suivre les avantages concédés et les subventions accordées.

LES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

16. Les objectifs des états financiers découlent des besoins des utilisateurs. Compte tenu de ces besoins, les états financiers ont pour objectifs essentiels de :

• fournir des informations utiles à la prise de décisions relatives à l'investissement, au crédit et autres décisions similaires ;

• présenter des informations utiles pour estimer la probabilité de réalisation des flux futurs de trésorerie ainsi que l'importance de ces flux et les moments auxquels ces derniers peuvent avoir lieu ;

• renseigner sur :

- la situation financière de l'entreprise et particulièrement sur les ressources économiques qu'elle contrôle ainsi que sur les obligations et les effets des transactions, événements et circonstances susceptibles de modifier les ressources et les obligations ;

- la performance financière de l'entreprise ;

- la manière dont l'entreprise a obtenu et dépensé des liquidités à travers ses activités d'exploitation, de financement et d'investissement et à travers d'autres facteurs qui affectent la liquidité et la solvabilité ;

- le degré et la manière dont les dirigeants ont réalisé les objectifs qui leur ont été assignés dans le cadre du mandat social ;

- le degré de conformité de l'entreprise aux lois, règlements et autres dispositions contractuelles ;

17. L'information sur la situation financière est essentiellement fournie par le bilan. L'information sur la performance est essentiellement fournie par l'état de résultat et l'information sur les flux de trésorerie est essentiellement fournie par l'état des flux de trésorerie.

18. D'autres informations sont utiles à la prise de décision économique. Ces informations traduisent le besoin d'affiner ou de compléter la gamme d'informations destinée aux utilisateurs et portent notamment sur :

• les perspectives financières des activités de l'entreprise,

• les activités ayant trait à la gestion des ressources humaines,

• l'impact des activités de l'entreprise sur son environnement écologique ainsi que sur les actions que celle-ci a engagées pour garantir la sauvegarde et la protection de l'environnement.

• la technologie utilisée et le degré d'adoption des innovations technologiques dans le domaine de la production et de la gestion.

CONCEPTS FONDAMENTAUX

CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

19. Les caractéristiques qualitatives sont les attributs que doit revêtir l'information financière véhiculée dans les états financiers et qui sont indispensables pour garantir la production et la divulgation d'informations financières utiles à la prise de décision.

Les quatre principales caractéristiques qualitatives sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

INTELLIGIBILITE

20. Pour être utile, l'information fournie par les états financiers doit être compréhensible par les utilisateurs. Cela signifie que l'information soit explicite, claire et concise et à la portée des utilisateurs.

Ceux-ci sont présumés avoir une connaissance raisonnable des affaires et de la comptabilité et sont soucieux d'étudier et de traiter l'information avec diligence.

PERTINENCE

21. La qualité de pertinence de l'information s'apprécie par le rapport entre l'information et l'usage qui en est fait. L'information est pertinente lorsqu'elle est de nature à favoriser une prise de décision adéquate par les utilisateurs des états financiers en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou en leur permettant de confirmer ou de corriger des évaluations antérieures.

La pertinence de l'information englobe, donc, deux qualités sous-jacentes : valeur prédictive et valeur rétrospective. Elle implique également que l'information soit établie et divulguée en temps utile.

Valeur prédictive

22. L'information financière a une valeur prédictive lorsqu'elle aide les utilisateurs à faire des prédictions ou des confirmations portant sur les résultats et les événements économiques futurs qui sont susceptibles d'affecter les affaires de l'entreprise.

Valeur rétrospective ou de confirmation

23. La valeur rétrospective est intimement liée à la valeur prédictive. L'information financière est rétrospective dans la mesure où elle peut être utilisée pour comprendre ou corriger des résultats, des événements et des prédictions antérieures.

Rapidité de divulgation

24. Pour être pertinente, l'information doit être établie et divulguée à un moment où elle est susceptible d'être utile aux prises de décisions des utilisateurs. L'information perd de sa pertinence lorsqu'elle est fournie avec retard.

FIABILITE

25. L'information comptable est fiable lorsqu'elle permet aux utilisateurs de s'y fier comme une information fidèle, neutre et vérifiable et qu'elle n'inclut pas d'erreur ou de biais. Les critères constituant les composantes du concept de fiabilité sont essentiellement la représentation fidèle, la neutralité et la vérifiabilité.

La représentation fidèle

26. La représentation fidèle est la correspondance ou la concordance entre la mesure ou la description et les phénomènes qu'elles sont censées représenter en comptabilité. Ces phénomènes sont les ressources et les obligations économiques de l'entreprise ainsi que les transactions et événements qui modifient ces ressources et obligations.

La neutralité

27. L'information comptable est neutre, quand elle ne fait pas l'objet de parti pris et, par conséquent, n'aboutit pas à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés.

La vérifiabilité

28. L'information comptable est vérifiable dans la mesure où elle est le résultat de l'application correcte d'un mode de mesure et où elle repose sur des données probantes et sur des évaluations dont les méthodes sont divulguées avec l'information elle-même.

COMPARABILITE

29. L'information doit permettre à l'utilisateur de faire des comparaisons dans le temps, pour déterminer les tendances de la situation financière et des performances de l'entreprise. Les utilisateurs doivent être également en mesure de comparer les informations financières issues d'entreprises semblables pour évaluer de façon relative, les situations financières, les performances et leurs évolutions.

Contraintes à prendre en considération

30. Ces caractéristiques doivent être considérées en tenant compte de deux limites ou contraintes de l'information financière : l'équilibre avantages-coûts et l'importance relative.

Equilibre avantages-coûts

31. L'équilibre entre les avantages et les coûts est une contrainte générale. Les informations contenues dans les états financiers doivent procurer un intérêt supérieur au coût de leur production. L'évaluation de cette contrainte est une affaire de jugement. Elle doit être la préoccupation des normalisateurs, en particulier, ainsi que des préparateurs et des utilisateurs des états financiers.

Il convient, cependant de considérer que les avantages de l'information financière ne reviennent pas nécessairement à ceux qui en ont supporté les coûts.

Importance relative

32. Cette deuxième contrainte porte sur l'opportunité de fournir aux utilisateurs des états financiers des informations n'ayant pas d'impact significatif sur les décisions économiques qu'ils sont susceptibles de prendre.

Est considérée importante, toute information comptable dont l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. Le concept d'importance relative dépend généralement de la taille de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de l'omission ou de l'inexactitude.

Arbitrage entre les caractéristiques qualitatives

33. Plusieurs caractéristiques qualitatives sont interdépendantes et complémentaires et d'autres sont visiblement antinomiques. Un équilibre entre elles, s'avère indispensable et ce, afin de favoriser l'utilité de l'information diffusée à travers les états financiers.

Bien qu'il soit communément admis que la pertinence et la fiabilité constituent les qualités fondamentales sur lesquelles s'appuie le processus de décision, il n'est pas aisé de déterminer, d'une manière définitive, l'importance à accorder à chaque qualité. L'arbitrage est, en définitive, une question de jugement professionnel en considérant l'objectif fondamental recherché à travers les états financiers à savoir la satisfaction des besoins des utilisateurs en matière de prise de décision économique.

HYPOTHESES SOUS-JACENTES ET CONVENTIONS COMPTABLES

34. Les hypothèses sous-jacentes et les conventions comptables découlent d'un environnement économique, social et légal particulier et elles constituent une base pour l'élaboration des normes comptables et la recherche de solutions appropriées aux problèmes comptables posés.

HYPOTHESES SOUS-JACENTES

La continuité de l'exploitation

35. La continuité de l'exploitation suppose que l'entreprise poursuit normalement ses activités dans un avenir prévisible et qu'elle n'a ni l'intention, ni l'obligation de mettre fin à ses activités ou de réduire sensiblement leur étendue. Elle établit que l'entreprise est en mesure de réaliser les opérations envisagées et d'honorer ses engagements dans un avenir prévisible. Dans le cas contraire, les états financiers doivent être préparés sur une base différente.

La comptabilité d'engagements

36. Les effets des transactions et autres événements sont pris en compte dès que ces transactions ou événements se produisent et non pas au moment des encaissements ou paiements. L'information financière, à l'exception de l'information contenue dans l'état des flux de trésorerie, ainsi établie, renseigne les utilisateurs, non seulement sur les transactions passées ayant entraîné des flux de liquidité, mais également sur des obligations et autres événements entraînant des encaissements et des paiements futurs.

CONVENTIONS COMPTABLES

37. Les conventions comptables sont des règles concrètes qui guident la pratique comptable.

Elles sont développées par les pratiques en conformité avec les objectifs et les caractéristiques qualitatives.

Convention de l'entité

38. L'entreprise est considérée comme étant une entité comptable autonome et distincte de ses propriétaires. La comptabilité financière suppose une nette séparation entre le patrimoine de l'entreprise et celui de ses propriétaires ou actionnaires. Ce sont les transactions de l'entreprise et non celles des propriétaires qui sont prises en compte dans les états financiers de l'entité. Une entité comptable ne représente pas uniquement une entreprise jouissant de par la loi d'un statut légal. Elle s'étend à tout ensemble s'acquittant d'une activité économique et qui contrôle et utilise des ressources économiques.

Convention de l'unité monétaire

39. La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie comme unité de mesure (le Dinar) de l'information véhiculée par les états financiers.

Seules les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Certaines autres informations non quantifiables monétairement et exprimées dans

d'autres unités de mesure peuvent être divulguées principalement dans des notes aux états financiers.

Convention de la périodicité

40. L'information financière doit refléter l'évolution périodique des performances de l'entreprise pour servir de base à la prise des décisions économiques. Elle doit être en conséquence, produite et fournie à des intervalles périodiques et réguliers, la période étant désignée "exercice comptable".

Pour des considérations pratiques, il est admis que l'exercice comptable couvre une période de douze mois. Généralement, celui-ci coïncide avec l'année civile. Dans certains cas, l'exercice comptable s'étend jusqu'au moment où l'exploitation atteint son niveau le plus bas.

Convention du coût historique

41. Selon cette convention, le coût historique (ou valeur d'origine) sert de base adéquate pour la comptabilisation des postes d'actif et de passif de l'entreprise.

Les biens et services acquis par l'entité sont en règle générale comptabilisés à leur coût de transaction soit le montant effectivement payé ou dû. Quand des transactions sont effectuées sans paiement (dons ou échange standard, ...), leur coût est défini comme étant la somme d'argent qu'il aurait fallu dépenser si la transaction avait été conclue autrement. Par ailleurs, quand il s'agit d'un poste de Passif, la valeur d'origine s'applique de la même façon que dans le cas d'un actif.

Le choix du coût historique se justifie par le fait que la valeur d'origine constitue une information vérifiable reposant sur une évidence et est, par conséquent, objective.

Convention de réalisation du revenu

42. Cette convention sert de base pour l'identification, la reconnaissance et la mesure de revenu en comptabilité.

Le revenu résulte de la création de biens et de services par une entreprise durant une période spécifique de temps.

Il ne peut être comptabilisé qu'au moment où il est réalisé. La réalisation est soumise au test du fait générateur, en d'autres termes, sa prise en compte n'est effectuée que dans l'un des cas suivants :

a. une réalisation du revenu au moment de la vente,

b. une réalisation du revenu lors de l'exécution du contrat,

c. une réalisation du revenu à la fin du processus de fabrication, ou

d. une réalisation du revenu lors du recouvrement des ventes.

La mesure du revenu, correspond au montant, exprimé en espèces, du déboursé reçu en échange du bien cédé, des actions émises, des services rendus ou des engagements contractés. Quand il s'agit de ventes non réglées en espèces, le revenu est égal à la juste valeur marchande de l'objet de transaction qui peut être les biens et services vendus ou les biens et services reçus en contrepartie, selon ceux qui sont les plus faciles à déterminer.

Convention de rattachement des charges aux produits

43. Cette convention consiste à établir une correspondance, directe ou indirecte, entre les produits et les charges de l'entreprise. Lorsque des revenus sont comptabilisés au cours d'un exercice, toutes les charges ayant concouru à la réalisation de ces revenus doivent être déterminées et rattachées à ce même exercice. Cette convention est le corollaire de l'autonomie des exercices.

Convention de l'objectivité

44. Les transactions et événements pris en compte en comptabilité et divulgués dans les états financiers doivent être justifiées par des preuves. Quand des documents probants concernant ces

transactions n'existent pas, ou ne peuvent pas exister, les bases d'estimations retenues doivent être fournies pour permettre la vérification et l'appréciation des méthodes préconisées. Dans ce cas, il convient de produire les éléments facilitant la conviction et par conséquent l'évaluation objective des faits.

Convention de la permanence des méthodes

45. La convention de la permanence des méthodes exige que les mêmes méthodes de prise en compte, de mesure et de présentation soient utilisées par l'entreprise d'une période à l'autre. L'application de cette convention permet la comparaison dans le temps de l'information comptable et favorise les prédictions financières. La permanence des méthodes ne justifie pas, cependant, une rigidité nuisible à l'image fidèle que doivent refléter les états financiers. Tout changement significatif devra faire l'objet d'une information appropriée.

Convention de l'information complète

46. Cette convention établit que les états financiers doivent fournir toutes les informations nécessaires pour ne pas induire en erreur les lecteurs. Elle exige, pour éviter toute ambiguïté dans l'interprétation de l'information financière, que les états financiers comportent des notes et des tableaux explicatifs révélant toute information pertinente et attirant l'attention sur les événements ou les traitements de l'information qui ont un impact significatif sur l'évolution des résultats futurs et la situation de l'entreprise.

Convention de prudence

47. Des incertitudes entourent inévitablement un grand nombre d'événements et de circonstances. Ces incertitudes sont prises en considération par l'exercice de la prudence dans la préparation des états financiers. La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitudes, pour faire en sorte que les actifs ou les revenus ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. Cependant, l'application de cette convention ne doit pas engendrer la création de réserves occultes ou de provisions excessives, la sous évaluation délibérée des actifs ou des revenus ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges.

Convention de l'importance relative

48. Les états financiers doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les appréciations ou les décisions.

La production de l'information financière doit être guidée par la convention de l'importance relative pour le classement et la présentation des éléments traités par la comptabilité financière.

Un fait ou un élément est significatif, si en tenant compte des circonstances, sa nature ou son montant sont tels que le fait de le mentionner dans les états financiers, ou la manière de le traiter dans les comptes est susceptible d'influencer le jugement ou les décisions prises sur la base des données comptables.

Convention de la prééminence du fond sur la forme

49. La substance des opérations et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent.

Pour que l'information représente d'une manière fiable les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire qu'ils soient enregistrés et présentés en accord avec leur substance et la réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique.

ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS

50. Les éléments des états financiers sont directement reliés à la détermination de la structure, la performance et la conduite financière de l'entreprise. Leur définition, leur groupement en catégories et leur prise en compte ou constatation, sont des éléments importants du cadre conceptuel.

Un événement économique qui satisfait à la définition d'un élément des états financiers doit être pris en compte au cas où il est probable qu'un avantage économique futur qui lui est rattaché sera obtenu ou "abandonné" et qu'il y a une base de mesure adéquate pour l'évaluer avec fiabilité.

Définition et prise en compte de l'actif

51. L'actif est constitué par les ressources économiques obtenues ou contrôlées par l'entreprise, à la suite d'événements ou de transactions passés, à même d'engendrer des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise ayant un potentiel de générer directement ou indirectement des flux positifs de liquidité ou d'équivalent de liquidité ou de réduire la sortie de fonds.

52. Un actif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs bénéficieront à l'entreprise et que l'actif a un coût ou une valeur qui peut être mesuré(e) d'une façon fiable.

Définition et prise en compte du passif

53. Le passif est constitué par les obligations actuelles de l'entreprise, résultant de transactions ou d'événements passés, nécessitant probablement le sacrifice ou le transfert futur à d'autres entités de ressources représentatives d'avantages économiques.

54. Un passif est pris en compte dans le bilan lorsqu'il est probable qu'un transfert de ressources économiques résultera du règlement de l'obligation à la charge de l'entreprise, et que le montant de ce règlement peut être mesuré d'une façon fiable.

Définition des capitaux propres

55. Les capitaux propres représentent l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité, après déduction de tous ses passifs. Ils comportent les diverses catégories de capital, les surplus d'apport, les réserves et équivalents et les résultats non répartis.

Définition et prise en compte des revenus

56. Les revenus sont soit les rentrées de fonds ou autres augmentations de l'actif d'une entreprise, soit le règlement des dettes de l'entreprise (soit les deux) résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

57. Les revenus sont généralement pris en compte lorsqu'une augmentation d'avantages économiques futurs, liée à une augmentation d'actif ou à une diminution de passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon raisonnable.

Définition et prise en compte des gains

58. Les gains sont les accroissements des capitaux propres résultant de transactions périphériques ou incidentes ainsi que de toutes autres transactions, événements et circonstances affectant l'entreprise à l'exception de ceux résultant des revenus ou des apports des propriétaires sur capital.

59. Les gains sont pris en compte en général lors de leur réalisation et lorsque leur montant peut être déterminé avec un degré suffisant de certitude.

Définition et prise en compte des charges

60. Les charges sont soit les sorties de fonds ou autres formes d'utilisation des éléments d'actif, soit la constitution de passifs (soit les deux), résultant de la livraison ou de la fabrication de marchandises, de la prestation de services ou de la réalisation d'autres opérations qui s'inscrivent dans le cadre des activités principales ou centrales de l'entreprise.

61. Les charges sont prises en compte lorsqu'une diminution d'avantages économiques futurs, liée à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif, s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

Définition et prise en compte des pertes

62. Les pertes sont des diminutions de capitaux propres résultant des transactions périphériques ou incidentes ainsi que de toutes autres transactions et autres événements et circonstances affectant l'entreprise à l'exception de ceux résultant des charges ou des distributions aux propriétaires du capital.

63. Les pertes sont prises en compte dès qu'une diminution d'actif ou augmentation de passif est probable et que leur montant peut être déterminé avec un certain degré de précision.

PRESENTATION DES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS

64. L'actif, le passif et les capitaux propres constituent les éléments du bilan.

Les revenus et les gains forment les produits. Ils constituent avec les charges et les pertes les éléments de l'état de résultat.

PROCEDES DE MESURE

65. La mesure est l'opération qui consiste à déterminer la valeur à laquelle un élément sera constaté en comptabilité.

La mesure des éléments des états financiers :

66. Il existe plusieurs bases pour déterminer la valeur à laquelle les éléments seront rapportés dans les états financiers.

i. Le coût historique : Le montant de liquidité versé ou reçu pour acquérir un élément,

ii. Le coût de remplacement : Le montant qui serait nécessaire aujourd'hui pour acquérir un élément,

iii. Valeur de réalisation : Le montant correspondant au prix qui pourrait être tiré de la cession d'un élément,

iv. Valeur actualisée : La valeur actualisée des rentrées de fonds futurs que procurera vraisemblablement un élément.

Le coût historique demeure la base de mesure la plus communément utilisée pour préparer les états financiers. Il est habituellement combiné avec d'autres bases de mesure.

Concepts de capital de l'entreprise

67. Le capital de l'entreprise se définit selon les deux concepts majeurs ci-après :

a. le capital financier,

b. le capital physique.

Le concept de capital financier est adopté par la plupart des entreprises pour préparer leurs états financiers.

Selon ce concept, le capital de l'entreprise est mesuré en terme d'argent nominal investi dans l'entreprise ou de pouvoir d'achat de cet argent.

Le concept de capital physique se réfère à la capacité opérationnelle ou capacité productive de l'entreprise.

Le choix du concept approprié de capital dépend de plusieurs facteurs dont :

a. l'importance du niveau de l'inflation et des variations spécifiques des prix ;

b. les caractéristiques de l'entreprise et de son environnement technologique et autre ;

c. les besoins des utilisateurs des états financiers et leur souci de maintenir un type de capital ou un autre.

Maintien du capital et mesure du profit

68. En principe, un profit n'est obtenu qu'après avoir préservé le capital.

Maintien du capital financier

69. Selon ce concept, un profit est obtenu uniquement lorsque le montant financier des actifs nets à la fin de la période dépasse ce même montant financier du début de la période, après avoir exclu tout apport ou retrait de capital par les propriétaires au cours de la période.

Le maintien du capital financier peut être mesuré soit en unités monétaires nominales, soit en unités de pouvoir d'achat c'est-à-dire des unités monétaires constantes.

Maintien du capital physique

70. Selon le concept de maintien du capital physique, un profit n'est obtenu que si la capacité de production de l'entreprise à la fin de la période dépasse sa capacité de production au début de la période, après exclusion des transactions de capital exercées par les propriétaires au cours de la période.

Maintien du capital et évaluation des éléments des états financiers

71. Les flux d'actifs qui dépassent les montants nécessaires pour maintenir le capital sont considérés comme du profit, d'où le lien entre le maintien du capital et l'évaluation des éléments dans les états financiers.

72. Le concept de maintien du capital physique exige l'adoption d'une valeur actuelle comme base d'évaluation. Les changements dans la valeur des actifs sont considérés comme des ajustements au maintien du capital et ne font pas partie du profit.

73. Le concept de maintien du capital financier ne nécessite pas l'adoption d'une base particulière d'évaluation.

Lorsque le capital est défini en termes d'unités monétaires nominales, les changements dans la valeur des actifs peuvent s'additionner au profit de la période dans laquelle ils ont eu lieu ou celle dans laquelle ils sont réalisés.

Dans le cas où le capital est défini en termes de pouvoir d'achat ou d'unités monétaires constantes, seule la portion des changements dans la valeur des actifs nets d'inflation peut être additionnée au profit.

Les principaux modèles comptables

74. La combinaison des différents concepts de capital avec les différentes bases d'évaluation donne lieu à la variété de modèles comptables suivants :

i - le modèle comptable basé sur les coûts d'origine et les unités monétaires en numéraire ; ce modèle permet de protéger le capital financier exprimé en numéraire.

ii - le modèle comptable basé sur les coûts d'origine et les unités monétaires constantes ; ce modèle permet de protéger le capital financier exprimé en termes de pouvoir d'achat.

iii - le modèle comptable basé sur les coûts de remplacement et les unités monétaires en numéraire ; ce modèle permet de protéger le capital physique et le numéraire de l'entreprise.

iv- le modèle comptable basé sur les coûts de remplacement et les unités monétaires constantes ; ce modèle permet de protéger le capital physique de l'entreprise et son pouvoir d'achat.

Le choix du modèle comptable

75. En raison de la grande variété des utilisateurs et de leur décision, aucun modèle ne possède toutes les qualités pour satisfaire tous les besoins. Chaque modèle possède des caractéristiques qui lui confèrent des degrés différents de fiabilité et de pertinence.

76. Pour le normalisateur, le choix d'un modèle ou d'un autre dépend des caractéristiques de l'environnement où s'effectue la mesure comptable, de la nature de l'élément à évaluer, de la nature des décideurs et des décisions et finalement des coûts et avantages de chaque modèle. A titre d'exemple, si le choix de modèle est basé sur la seule caractéristique de l'environnement relative aux variations dans les prix, les recommandations suivantes pourraient être faites :

a. Lorsque les prix généraux et les prix spécifiques sont relativement stables, le modèle (i) basé sur les coûts d'origine et les unités monétaires en numéraire sera approprié ;

b. Lorsque l'environnement est caractérisé par des variations générales dans le prix (Inflation) il y a lieu de recommander le deuxième modèle (ii) basé sur les coûts d'origine et les unités de pouvoir d'achat.

c. Lorsque l'environnement est caractérisé par des variations spécifiques dans les prix c'est le modèle (iii) basé sur les coûts de remplacement qui sera le plus approprié.

d. Finalement lorsque l'environnement de l'entreprise est caractérisé par des variations générales des prix et des variations spécifiques, il est recommandé d'adopter le modèle (iv) basé sur les coûts de remplacement et les unités de pouvoir d'achat.

Parmi les facteurs spécifiques qui peuvent intervenir dans la sélection d'un modèle ou d'un autre, il y a lieu de rappeler : les erreurs d'appariement dans le temps, les erreurs d'unité de mesure, l'interprétation des données et leur pertinence.

MECANISMES DE COMMUNICATION

LES ETATS FINANCIERS

77. Les mécanismes de communication sont des états financiers dont la publication périodique est utile pour les utilisateurs afin d'évaluer, comparer et prédire la rentabilité de l'entreprise, sa solvabilité et sa liquidité. Ils dérivent des objectifs des états financiers.

Les états financiers sont le bilan, l'état de résultat, l'état des flux de trésorerie et les notes aux états financiers.

78. Les standards relatifs aux modèles et à la présentation de ces états et notes seront développés dans les normes qui pourraient prévoir des simplifications pour les entreprises de petite taille.

Le bilan

79. Le bilan constitue une représentation, à une date donnée, de la situation financière de l'entreprise sous forme d'actif et de passif et de capitaux propres. L'actif et le passif sont regroupés ou divisés d'après le degré d'incertitude relatif au montant et au moment de la réalisation ou de la liquidation éventuelle.

L'état de résultat

80. L'état de résultat retrace les revenus et gains et les charges et pertes découlant d'un exercice comptable complet engendrant le résultat net de l'exercice et reflétant ainsi la performance financière et la rentabilité de l'entreprise.

L'état des flux de trésorerie

81. L'état des flux de trésorerie retrace l'évolution de la situation financière au cours d'un exercice comptable. Il fournit des informations sur les activités d'exploitation, de financement et d'investissement de l'entreprise, ainsi que sur les effets de ces activités sur sa trésorerie.

Notes aux états financiers

82. Ces états doivent être étayés par des informations explicatives et supplémentaires présentées sous forme de notes permettant une meilleure intelligibilité des états financiers. Ces notes font partie intégrante des états financiers.

AUTRES INFORMATIONS

83. D'autres informations financières et non financières, dont la publication est de nature à rendre plus utile l'information pourraient être communiquées sous forme de rapports ou d'états séparés complétant les états financiers et concernent notamment :

- Les comptes prévisionnels renseignant sur les perspectives d'activité de l'entreprise, les ressources et moyens qu'elle compte mettre en œuvre, les performances attendues et les équilibres financiers et de trésorerie futurs.

Ces comptes favorisent la valeur prédictive de l'information contenue dans les états financiers.

- L'état sur les ressources humaines fournissant les données qualitatives et quantitatives les plus pertinentes sur le capital humain de l'entreprise et les activités et actions qui sont de nature à le développer.

- Le rapport sur les performances environnementales reflétant les avantages et les coûts de l'entreprise découlant des activités ayant trait à la conservation de l'environnement.

- L'état sur la technologie portant sur les données relatives aux choix technologiques et à l'effort d'innovation déployé par l'entreprise.